



Generální finanční ředitelství  
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



GFR00951419  
ESS

Sekce metodiky a výkonu daní

Č. j.: 9457/19/7100-40110-702170

## INFORMACE

### k některým daňovým souvislostem možné změny kategorizace účetních jednotek dle § 1b ve spojení s § 1e zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů ve zdaňovacím období započatém v roce 2018

Generální finanční ředitelství (dále jen „GFR“) ve shodě s Ministerstvem financí (dále jen „MF“) na základě některých výkladových nejasností souvisejících s kategorizací účetních jednotek dle § 1b zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“) ve spojení s § 1e ZoÚ vydává tuto informaci z důvodu ujednocení postupu a zvýšení právní jistoty účetních jednotek, které jsou poplatníky daně z příjmů právnických a fyzických osob (dále jen „účetní jednotky“) zejména v podmínkách účetního období započatého v roce 2018.

#### I. Kategorizace účetních jednotek z pohledu účetních předpisů

Počínaje účetním obdobím započatým v roce 2016 došlo na základě novelizace ZoÚ provedené zákonem č. 221/2015 Sb. k rozlišení následujících kategorií účetních jednotek – mikro účetní jednotka, malá účetní jednotka, střední účetní jednotka a velká účetní jednotka. Začlenění příslušné účetní jednotky do dané kategorie závisí dle § 1b ZoÚ na dosažení či překročení alespoň dvou ze tří stanovených kritérií (tj. hodnota aktiv, čistý obrát a průměrný počet zaměstnanců) k rozvahovému dni.

Pokud účetní jednotka vzniká nebo zahajuje činnost v účetním období po 1. 1. 2016, postupuje v prvním účetním období podle právní úpravy pro takovou kategorii účetních jednotek, u níž lze důvodně předpokládat, že splní její podmínky k rozvahovému dni prvního účetního období (viz § 1e odst. 1 ZoÚ ve spojení s Čl. II bod 1 zákona č. 221/2015 Sb.).

Pokud účetní jednotka vznikla před datem 1. 1. 2016, postupuje v účetním období, které započalo v roce 2016, podle právní úpravy pro takovou kategorii účetních jednotek, jejíž podmínky naplnila k rozvahovému dni bezprostředně předcházejícího účetního období, tj. podle kritérií naplněných ke konci účetního období započatého v roce 2015 (viz Čl. II bod 4. zákona č. 221/2015 Sb.).

Podle zařídění do příslušné velikostní kategorie jsou ***některé účetní jednotky osvobozeny od určitých povinností*** vyplývajících ze ZoÚ, a to např.:

- *Malé účetní jednotky a mikro účetní jednotky* nejsou povinny sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu (§ 18 odst. 2 ZoÚ).
- *Malé účetní jednotky a mikro účetní jednotky*, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nemusejí zveřejňovat výkaz zisku a ztráty, pokud jim tuto povinnost nestanoví zvláštní právní předpis (§ 21a odst. 9 ZoÚ). To však neznamená, že tento výkaz nemají povinnost sestavit.
- *Mikro účetní jednotky* (s výjimkou např. obchodníků s cennými papíry a dalších vyjmenovaných účetních jednotek) nemají povinnost oceňovat vybraná aktiva na reálnou hodnotu (§ 27 odst. 7 ZoÚ). Z Čl. II bod 5. zákona č. 221/2015 Sb., pak vyplývá postup účetních jednotek, které jsou od 1. 1. 2016 mikro účetními jednotkami a doposud používaly oceňování majetku reálnou hodnotou (pokračují v účtování a vykazování majetku oceňovaného reálnou hodnotou, až do vyřazení tohoto majetku).

Na kategorizaci účetních jednotek dále váže **povinnost ověřování účetní závěrky auditorem** dle § 20 ZoÚ. Podle tohoto ustanovení:

- *Velké účetní jednotky* (s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu) a *střední účetní jednotky* mají povinnost ověřování účetní závěrky auditorem bez dalších podmínek, tj. pouze na základě začlenění do dané kategorie.
- *Malé účetní jednotky* mají povinnost ověřování účetní závěrky auditorem, pokud k rozvahovému dni účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň
  - o jedno ze tří stanovených kritérií (jde-li o *akciové společnosti nebo svěřenské fondy* podle občanského zákoníku)
  - o dvě ze tří stanovených kritérií (jde-li o *ostatní malé účetní jednotky*)

Kritérii pro povinnost auditu se u malých účetních jednotek podle § 20 ZoÚ rozumí

- aktiva celkem 40 000 000 Kč
- roční úhrn čistého obratu 80 000 000 Kč
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50.

## II. Změna kategorie účetní jednotky

Závazný postup změny kategorie účetní jednotky v následujících účetních obdobích po předchozím zařazení upravuje ust. § 1e odst. 2 ZoÚ, podle něhož účetní jednotka změní kategorii účetní jednotky od počátku bezprostředně následujícího účetního období, pokud ve *dvou po sobě následujících rozvahových dnech řádných účetních závěrek překročí nebo přestane překračovat dvě ze tří stanovených kritérií*. Zákon tedy v této souvislosti v obecné rovině předpokládá, že ke změně kategorie účetní jednotky může dojít po provedení testu dvou řádných účetních závěrek za předcházející účetní období. **Účetní období 2018 je tak prvním obdobím, kdy od roku 2016 může dojít ke změně kategorie účetní jednotky,** pokud účetní jednotka v řádných účetních závěrkách za roky 2016 a 2017 překročila nebo přestala překračovat dvě ze tří stanovených kritérií.

Kritéria pro zařazení do příslušné kategorie účetní jednotky jsou vymezena v § 1b ZoÚ.

GFŘ ve shodě s MF v této souvislosti upozorňuje, že **v případě přeměn obchodních korporací je nutné** při začlenění do příslušné kategorie účetní jednotky a při aplikaci výše uvedeného „dvouletého testování“ řádných účetních závěrek pohlížet na nástupnickou existující účetní jednotku jako na účetní jednotku, která má k dispozici všechny relevantní informace nezbytné pro kategorizaci dle § 1e odst. 2 ZoÚ, neboť na ni přešla veškerá práva a povinnosti soukromoprávní i veřejnoprávní povahy (včetně „historie“ sestavených dvou řádných účetních závěrek všech zúčastněných účetních jednotek, které pro potřeby kategorizace nástupnické účetní jednotky nelze početně upravovat). Z tohoto pohledu např.:

- *V případě fúze sloučením*, kdy existují relevantní informace pro kategorizaci všech účetních jednotek účastnicích se fúze vyplývající z řádných účetních závěrek za minimálně dvě bezprostředně předcházející účetní období, je nutno díky přechodu práv a povinností tyto informace použít jako relevantní pro kategorizaci nástupnické účetní jednotky. Pokud tedy např. při fúzi sloučením nabude nástupnická mikro účetní jednotka jmění zanikající účetní jednotky, která byla podle informací ze dvou účetních závěrek sestavených před rozhodným dnem fúze kategorizována jako malá účetní jednotka, přebírá nástupnická mikro účetní jednotka rovněž tuto „historii“ zanikající účetní jednotky a stává se proto od rozhodného dne fúze malou účetní jednotkou.
- *V případě fúze splynutím* je třeba postupovat dle § 1e odst. 1 ZoÚ, neboť vznikla nová účetní jednotka.
- Obdobně lze postupovat v případě *rozdělení účetních jednotek*. Pokud vzniká při rozdělení stávající účetní jednotky nová účetní jednotka, je u vzniklé nástupnické účetní jednotky aplikován postup dle § 1e odst. 1 ZoÚ. Pokud se účetní jednotka rozděluje za současného sloučení s jinými existujícími účetními jednotkami, je u nástupnických existujících účetních jednotek aplikován postup dle § 1e odst. 2 ZoÚ.

Na výše uvedené skutečnosti pak reaguje § 61c vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále též „VoÚ“). Z tohoto ustanovení vyplývá, že rozdíly ze změn ocenění majetku reálnou hodnotou vzniklé od účetního období 2018 v důsledku změny účetní metody při změně kategorie účetní jednotky se k prvnímu dni účetního období dle § 1e odst. 2 ZoÚ vykáží v položce „A.IV.2. Jiný výsledek hospodaření minulých let“ pasiv rozvahy.

### **III. Některé daňové souvislosti navazující na vymezení a změnu kategorie účetní jednotky**

Podle § 136 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), daňový subjekt, který má zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, podává daňové přiznání *nejpozději do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období*, tj. v prodloužené lhůtě. Pokud daňový subjekt zákonem uloženou povinnost ověření účetní závěrky auditorem nemá a současně pokud jeho daňové přiznání nezpracovává a nepodává poradce, podává se daňové přiznání nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Jestliže tedy v účetním období 2018 v důsledku změny kategorie účetní jednotky dojde ke vzniku nebo zániku povinnosti ověření účetní závěrky auditorem, má tato skutečnost automaticky vliv na lhůtu pro podání přiznání k dani z příjmů. Od zákonného termínu pro podání tohoto daňového přiznání se pak dále odvíjí např.:

- vymezení dalšího zálohového období a výše záloh (§ 38a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „ZDP“)
- splatnost daně a vratitelnost přeplatku daně (§ 135 odst. 3 a § 153 a násl. DŘ)
- lhůta pro stanovení daně (§ 148 DŘ).

Daňový režim změny účetní metody, včetně změny účetní metody ocenění majetku reálnou hodnotou při změně kategorie účetní jednotky dle § 61c VoÚ, je upraven v § 23 odst. 3 ZDP, v němž je stanovena povinnost

- zvýšit výsledek hospodaření o částku vzniklou v důsledku změny účetní metody, která zvýšila vlastní kapitál, a to v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo o změně účetní metody účtováno, pokud tato změna účetní metody následně ovlivňuje příjmy a výdaje vstupující do základu daně [§ 23 odst. 3 písm. a) bod 13. ZDP]
- snížit výsledek hospodaření o částku vzniklou v důsledku změny účetní metody, která snížila vlastní kapitál, a to v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo o změně účetní metody účtováno, pokud tato změna účetní metody následně ovlivňuje příjmy a výdaje vstupující do základu daně [§ 23 odst. 3 písm. b) bod 6. ZDP].

Ing. Jiří Fojtík  
ředitel sekce

Elektronicky podepsáno  
25.02.2019  
**Ing. Jiří Fojtík**  
ředitel sekce